

## بررسی رابطه تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

### یزدان رستمی

عضو هیات علمی گروه حسابداری، واحد صحنه، دانشگاه آزاد اسلامی، صحنه، ایران. (نویسنده مسئول).  
yazdanrostami11@yahoo.com

### الهام سعادت نیا

کارشناس ارشد حسابداری و مدرس مدعو، واحد ناین، دانشگاه آزاد اسلامی، ناین، ایران.  
e.saadat61@gmail.com

### فاطمه زندی قیماسی

کارشناس ارشد مدیریت صنعتی، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.  
fatima.zandi72@gmail.com

### سیده سارا فاطمی اصل

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، واحد دهدشت، دانشگاه آزاد اسلامی، دهدشت، ایران.  
sarafatemi696@gmail.com

### چکیده

حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده جهت جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیتها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش به افراد ذینفع. هدف از تدوین این پژوهش بررسی اثر تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. برای این مهم یک فرضیه تدوین شد. فرضیه به بررسی اثر تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت حسابرسی می پردازد. بدین منظور داده های ۱۲۷ شرکت مورد بررسی قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار spss نسخه ۲۳ استفاده گردید. نتایج حاصل از آزمون رگرسیون خطی فرضیه تحقیق نشان داد که اثر تخصص (تصدی) حسابرس در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی داری دارد.

**واژگان کلیدی:** کیفیت حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، روش های حسابرسی.

### مقدمه

اختیار و قدرت تصمیم گیری در شرکت های سهامی عام که ناشی از ابتکار عمل و سرمایه بخش خصوصی است در حیطه و کنترل گروه هایی از طبقات مدیریت است. مدیرانی که اقتصاد کشور تحت نفوذ تصمیمات آنها است و برنامه ریزی بنگاه ها را به نحوی انجام می دهند که چه بسا با منافع طبقه سهامدار و یا حتی اقتصاد ملی در تضاد باشد. با آغاز انقلاب صنعتی در قرن نوزدهم و با توسعه شرکت های سهامی، انبوه سرمایه گذارانی به وجود آمدند که در اداره واحدهای اقتصادی نقش مستقیمی نداشتند و تنها از طریق انتخاب هیات مدیره و نظارت بر آنها بر اداره واحد اقتصادی همت می گمارند. حاصل این فرآیند، تفکیک مالکیت از مدیریت شرکتها بود. با جدایی مالکیت از مدیریت این امکان بالقوه وجود دارد که مدیران تصمیماتی را اتخاذ کنند که در جهت منافع آنان و در جهت عکس منافع سهامداران باشد (قیطاسی، روح الله و همکاران، ۱۳۹۵). یکی از متداولترین تعریفها درباره حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این

<sup>1</sup> DeAngelo

که حسابرس، نخست موارد تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و دیگر اینکه تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. در تعریفی دیگر از این مفهوم دی آنجلو کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی را عنوان می‌دارد. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرسی با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده کیفیت واقعی حسابرسی است. پالمروس<sup>۱</sup> (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند از آنجا که هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورتهای مالی است، بنابراین، کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورتهای مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تاکید می‌ورزد، یعنی قابل اعتماد بودن صورتهای مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند. این تعریف به طرح پرسش زیر منتهی می‌شود: چگونه استفاده‌کنندگان میزان قابل اعتماد بودن صورتهای مالی حسابرسی شده را ارزیابی می‌کنند؟ این تعریف از کیفیت حسابرسی مبتنی بر حسابرسی‌های انجام شده است؛ زیرا سطح اطمینان صورتهای مالی حسابرسی شده را نمی‌توان قبل از انجام حسابرسی تعیین کرد. در نتیجه، تعریف پالمروس بر کیفیت واقعی حسابرسی تاکید دارد (آدلکه کلمنت آدکویا، ۲۰۲۰)<sup>۲</sup>.

### تشریح و بیان مساله

حسابرسی در معنای اعم کلمه دارای سابقه‌های طولانی است. حسابرسی از زمانی متولد گشت که نیاز به کنترل نسبت به عملیات مختلف مالی به خصوص وجوه دولتی احساس شد. پس از دوره رنسانس و توسعه تجارت جهانی نیاز به داشتن حساب و کتاب بیشتر شد. لذا اصول دفترداری دوطرفه در قرن ۱۵ میلادی در ایتالیا متولد شد. انقلاب صنعتی کارخانه‌های بزرگ را به وجود آورد و از تشکل سرمایه‌های کوچک و اشتراک آنها، سرمایه‌های بزرگ ایجاد گردیده و نهایتاً منجر به ایجاد بورس و بازار اوراق بهادار شد (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). سازمان بورس و اوراق بهادار، بعد تازه‌ای به حسابداری، از جمله لزوم ارائه اطلاعات مالی به سهامداران و سایرین برای چگونگی اداره سرمایه‌ها، ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی مدیران و... بخشید (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). گزارشهای برون سازمانی حسابداری را افراد شاغل در حرفه به تنهایی نمی‌توانستند به طور کامل و بی‌عیب ارائه دهند زیرا وجود رابطه استخدامی مستقیم، آنها را ناگزیر به پذیرش نظرات مدیران واحدهای اقتصادی در تهیه صورتهای مالی می‌کرد. حال آنکه صورتهای مالی باید نیاز گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورتهای مالی را برآورده می‌نمود. لذا چاره این کار انتخاب حسابرس مستقل و خیره توسط مجامع عمومی صاحبان سهام بود. تجمع حسابداران ورزیده و دارای تخصص کافی که عملیات مذکور را انجام می‌دادند در انجمن‌هایی که الزام به رعایت رفتار حرفه‌ای شرط لازم آن بود، نظام حرفه حسابرسی را پدید آورد. نخستین نمونه آن انجمن حسابداران خیره انگلستان بود که در کشورهای دیگر نیز الگو قرار گرفت (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). به طور کلی، سه فرضیه عمده برای نیاز به حسابرسی مطرح است (لم<sup>۳</sup>، ۱۹۹۸). این فرضیات عبارتند از: (یو شو هانگ، یو چن چانگ، ۲۰۱۸)<sup>۴</sup>.

<sup>1</sup> palmrose

<sup>2</sup> Adeleke Clement Adekoya

<sup>3</sup> leem

<sup>4</sup> Yu-Shun Hung, Yu-Chen Cheng

### فرضیه نمایندگی<sup>۱</sup>

این فرضیه، به نقشی اشاره دارد که حسابرسی در کاهش مسائل و خطرات نادیده گرفتن اصول اخلاقی ایفا می کند. طبق فرضیه نمایندگی، حسابرس در چارچوب روابط بین نماینده مالک<sup>۲</sup> بخش لاینفک سازوکاری قراردادی است که برای کنترل و نظارت بر هزینه های نمایندگی مدیر ایجاد می شود. به گفته جنسن<sup>۳</sup> و مک لینگ<sup>۴</sup> (۱۹۷۶) هنگامی که نماینده (مدیر) نسبت به مالک از اطلاعات بیشتری راجع به عملیات داخلی شرکت برخوردار است، با فرض اینکه مدیر بدنبال منافع شخصی خود است، بیشتر از حد مطلوب از منابع شرکت استفاده کرده و برای انتقال ثروت از مالکان به نفع خود تلاش می کند. بنابراین سرمایه گذاران دارای رفتار عقلایی، چنین رفتارهایی را در قیمت گذاری اوراق بهادار شرکت لحاظ خواهند کرد و مبلغ کمتری را برای آن اوراق بهادار می پردازند (لم، ۱۹۹۸). حتی به عنوان آخرین گزینه ممکن است سرمایه خود را از شرکت خارج نمایند. در نتیجه سرمایه گذاران برای اجتناب از چنین پیشامدهایی سعی می کنند سازوکارهایی را برقرار سازند که بر رفتارها و انگیزه های فرصت طلبانه نظارت و کنترل داشته باشد. وجود حسابرسی مستقل، از این سازوکارهاست. بدین ترتیب، در فرضیه نمایندگی، نقش حسابرسی کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و خطرات زیرپا گذاشتن اصول اخلاقی است. بدون وجود حسابرسی ممکن است صورتهای مالی جانبدارانه و نادرست ارائه شوند (لم، ۱۹۹۸)، (یو شو هانگ، یو چن چانگ، ۲۰۱۸).

### فرضیه اعتمادسازی<sup>۵</sup>

بر اساس این فرضیه، حسابرس به کاهش تصمیمات نادرست در بازار سرمایه کمک می کند و سرمایه گذار سعی می کند حسابرس معتبری را برگزیند تا به بازار سرمایه نشان دهد عملیات شرکت شفاف و مناسب می باشد. سرمایه گذاران بالقوه نیز برای تصمیمات سرمایه گذاری خود از این علائم<sup>۶</sup> استفاده می کنند (لم، ۱۹۹۸). توجیه این فرضیه در مورد نحوه قیمت گذاری خدمات حسابرسی بدین صورت است که موسسات حسابرسی بزرگ و معتبر از صاحبکاران خود حق الزحمه بالاتری را طلب می کنند زیرا چنین موسساتی از کیفیت و اعتبار بالایی نزد سرمایه گذاران و جامعه برخوردارند و در نتیجه شفافیت و عملکرد مناسب تری را برای شرکت به ارمغان می آورند (فرانسیس<sup>۷</sup>، ۱۹۸۴).

### فرضیه اعتباربخشی<sup>۸</sup>

بر اساس این فرضیه که نسبت به دو فرضیه قبلی، کمتر مورد توجه محققان و نظریه پردازان قرار گرفته است، ممکن است حرفه حسابرسی مدعی باشد در اعتبار بخشی به نتایج و صورتهای مالی هیچ مسئولیتی ندارد ولی در طرف دیگر، سرمایه گذاران معتقدند در صورتی که در نتیجه استفاده از صورتهای مالی گمراه کننده به آنها زیان وارد شود، حسابرسان باید بتوان آن را بپردازند و زیان آنها را جبران کنند. بنابراین ممکن است در مواردی که به سرمایه گذاران زیان وارد می شود، حسابرسان مورد بازخواست قرار گیرند. در نتیجه، حسابرسان باید در قیمت گذاری خدمات خود این ریسک را لحاظ کنند و هرچه نتایج عملیات شرکتی ضعیف تر باشد (سود دهی پایین یا زیان ده بودن) این ریسک افزایش یافته و حق

<sup>1</sup> Agency hypothesis

<sup>2</sup> Agent-principal

<sup>3</sup> Jensen

<sup>4</sup> McInnes

<sup>5</sup> signaling hypothesis

<sup>6</sup> signals

<sup>7</sup> Francis

<sup>8</sup> Insurance hypothesis

الزحمه حسابرسي نيز به تبع آن افزايش مي يابد (سایمونیک<sup>۱</sup>، ۱۹۸۴). در عمل، یک یا ترکیبی از این فرضیات متناسب با شرایط فرهنگی و محیط قانونی و قضایی به کار می رود و در یک کشور ممکن است یکی از آنها نسبت به بقیه، توجیه بهتری را ارائه نماید (لم، ۱۹۹۸)، (یو شو هانگ، یو چن چانگ، ۲۰۱۸). لذا، در این پژوهش در پی یافتن پاسخی برای این سوال هستیم که آیا بین دوره تخصص (تصدی) حسابرس و کیفیت حسابرسي در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی داری وجود دارد یا خیر؟

## مبانی نظری تحقیق

### دوره تخصص (تصدی) حسابرسي

پدیده تعویض حسابرس به عنوان ابزاری در جهت تقویت استقلال حسابرس و بهبود کیفیت حسابرسي ابتدا از سوی دانشگاهیان مطرح شد و سپس در کانون توجه حرفه حسابداری و عموم جامعه قرار گرفت. صاحب نظران حرفه حسابداری چند دهه است که نیاز به چرخش یا تعویض حسابرس را مطرح کرده اند اما بعد از رسوایی های مالی شرکت هایی نظیر انرون و ورلدکام این موضوع به یکی از مباحث مهم دولت ها و ارگان های ملی نظیر کارگروه اتحادیه اروپا، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و کمیسیون بورس اوراق بهادار نیز تبدیل شده است. افزايش توجه به موضوع استقلال حسابرسان و قدرت حرفه ای حسابرس مستقل باعث شده است تا در سال های اخیر پدیده تعویض حسابرس به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه ای تبدیل شود (قیطاسی، روح الله و همکاران، ۱۳۹۵). چگونگی تأثیر طول دوره تصدی حسابرسي بر کیفیت حسابرسي در ادبیات و پژوهش های حسابرسي به میزان زیادی مورد بحث و توجه و با نتایج کاملاً متفاوت در قالب دو نظریه، فرضیه تخصص حسابرس و فرضیه استقلال حسابرس ارائه شده است. فرضیه تخصص حسابرس بر این باور است که با افزایش طول دوره تصدی حسابرسي، کیفیت حسابرسي افزایش می یابد. برعکس، فرضیه استقلال معتقد به کاهش کیفیت حسابرسي با افزایش طول دوره تصدی حسابرس است (رجبی، ۱۳۸۳).

### تئوری نمایندگی

یکی از فرضیات اصلی تئوری نمایندگی این است که کارگمار و کارگزاران تضاد منافع دارند مدیران ترجیح دهند منافع خود، مثل کسب بیشترین پاداش ممکن را تعقیب کنند و توجهی به منافع بلند مدت سهامداران ندارند. در واژگان تئوری نمایندگی، کاهش رفاه سهامداران زیان باقی مانده نامیده می شود. این مشکل نمایندگی، ضرورت کنترل مدیریت شرکت ها توسط سهامداران را نشان می دهد. یک فرض اساسی و مهم دیگر تئوری نمایندگی، این است که تایید کارهای کارگزاران برای کارگمار بسیار مشکل و پرهزینه است. به طور مختصر، برخی از روش های مستقیم که از طریق آنها سهامداران می توانند مدیران را کنترل و به حل و فصل تضادها کمک کنند به شرح ذیل است:

- ۱- حق رای سهامداران در مجامع عمومی بر نحوه اداره شرکت تأثیر می گذارد.
- ۲- قرار دادهای فی مابین سهامداران و مدیران نیز یکی از راه کارها است گر چه به اصلاح و بهبود حاکمیت شرکتی، مناسبت خود را از دست می دهند.
- ۳- یک راه کار نهایی، راه حل خروج است. واضح است که خروج سهامدار اصلی موجب نگرانی بازیگران بازار سرمایه می شود و در پی آن سهامداران بیشتری نگران افت شدید قیمت شده و با فروش سهام خود، کاهش شدید قیمت سهام را موجب خواهند شد در نتیجه منافع مدیران را متاثر خواهد نمود (حساس یگانه و پاکیزه، ۱۳۸۴).

<sup>1</sup> simonnic

## تخصص حسابرِس در صنعت

منظور از تخصص حسابرِس در یک صنعت، شامل خلق ایده های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگاه ها و راه کارهای تازه برای برخی از موضوع هایی است که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می شوند (کند<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). تحقیقات انجام شده نشان می دهد بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرِس و کیفیت حسابرِسی رابطه ی مثبتی وجود دارد. تخصص بر مبنای آموزش و یا تجربه عملی می باشد که از حسابرِسی در یک صنعت خاص به دست می آید (یانمین ساو، ژوان فنگ، ۲۰۲۲)<sup>۲</sup>. حسابرسان متخصص به این دلیل که سهم بالایی از شرکت های یک صنعت را رسیدگی می کنند، دارای تجاربی هستند، که سایر حسابرسان فاقد آن می باشند (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۱). به بیان دیگر حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می توانند حسابرِسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. افزون بر این، هر چقدر موسسه حسابرِسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرِسی با کیفیت برتر پیدا می کند (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۹).

## تعریف و مفهوم کیفیت حسابرِسی

یکی از متداول ترین تعریف ها درباره حسابرِسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو ارائه شده است. او کیفیت حسابرِسی را این گونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرِس، نخست موارد تحریفات با اهمیت در صورت های مالی یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و دیگر اینکه تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال اینکه حسابرِس موارد تحریفات با اهمیت کشف کند به شایستگی حسابرِس و احتمال اینکه حسابرِس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرِس بستگی دارد. تیتمن و ترومن (۱۹۸۶) کیفیت حسابرِسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده اند که پس از حسابرِسی صورت های مالی در اختیار سرمایه گذاران قرار می گیرد (صالحی و فلاح گنجه، ۱۳۹۵). دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) بیان نمودند، مفهوم کیفیت حسابرِسی پیچیده است و اندازه گیری آن دشوار می باشد. زیرا میزان اعتباری که حسابرِس به صورت های مالی می بخشد به سادگی قابل مشاهده نیست، عوامل زیادی بر کیفیت حسابرِسی تاثیر گذار است از جمله:

- ۱- اندازه موسسه حسابرِسی.
- ۲- دوره تصدی حسابرِسی.
- ۳- نوع گزارش حسابرِسی.
- ۴- تعداد بندهای گزارش حسابرِسی.
- ۵- تخصص حسابرِس در صنعت.
- ۶- حق الزحمه حسابرِس (عباس زاده، محمدرضا و همکاران، ۱۳۹۹)، (تی تام ال و همکاران، ۲۰۲۲)<sup>۳</sup>.

## اندازه موسسه حسابرِسی

اندازه موسسه حسابرِسی یکی از معیارهای کمی اندازه گیری کیفیت حسابرِسی است. دی آنجلو (۱۹۸۱) به طور تحلیلی نشان داد که موسسات حسابرِسی بزرگتر، انگزه بیشتری برای ارائه خدمات حسابرِسی با کیفیت بالا را دارند. زیرا علاقه

<sup>1</sup> Kend

<sup>2</sup> Yanming Cao, Zhuoan Feng

<sup>3</sup> Thi Tam L, all

مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار بدست آورند. و به دلیل اینکه تعداد مشتریان آن زیاد است، نگران از دست دادن مشتریان خود نیستند. این چنین موسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون های مختلف، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری ارائه می کنند از نظر لینوکس (۱۹۹۹) دو توضیح برای همبستگی مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی براساس پژوهش های نظری فراهم شده است که یکی مرتبط با شهرت حسابرسان و دیگری مرتبط با میزان ثروت و منابع مالی حسابرسان است (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۹) (سعید رابعه بعثون، ۲۰۲۱).<sup>۱</sup>

### ضرورت انجام تحقیق

ماده ۱۰ آیین نامه انضباطی بورس مقرر می دارد: حسابها و صورت های مالی شرکت باید به گونه ای تنظیم گردد که حسابرس و بازرس قانونی نسبت به آنها اظهار نظر مردود و یا عدم اظهار نظر ارائه نکرده باشد. در آن صورت بلافاصله معاملات سهام شرکت متوقف و تا رفع مواردی که موجب ارائه اظهار نظر مردود و یا عدم اظهار نظر گردیده است، به تشخیص هیئت مدیره سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار توقف ادامه خواهد داشت. به عنوان یک مصداق عملی بورس اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۷۸/۵/۲۴ معاملات سهام ۵ شرکت پذیرفته شده در بورس را متوقف کرد. گزارش حسابرسی چهار شرکت از نوع عدم اظهار نظر و گزارش حسابرسی یک شرکت از نوع مردود بوده است. از نظر سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار، گزارش مردود یا عدم اظهار نظر، نمایانگر اعتبار پایین صورتهای مالی است و به همین دلیل داد و ستد سهام شرکت های یاد شده متوقف گردید. این کار اصولی و منطقی است، زیرا داد و ستد بر مبنای سود هر سهم (EPS) و دیگر اطلاعات نا معتبر صورتهای مالی به سهامداران به ویژه سهامداران جزء صدمات مالی جدی وارد می کند. این اقدام در بلند مدت به تقویت سیستم های اطلاعاتی شرکت ها و در نتیجه استحکام پایه های اطلاعاتی بورس کمک می کند و تامین کننده شفافیت اطلاعات مورد لزوم خواهد بود. با توجه به رسوایی مالی انرون و همچنین به منظور افزایش نقش اعتباردهی حسابرسی، از یک طرف، سیاست گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی موثر و کارآمد به عنوان یکی از مولفه های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تمرکز نمودند و تلاش هایی را برای شناسایی محرک های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند. برای مثال، شورای گزارشگری مالی انگلستان در سال ۲۰۰۸ گزارشی را تحت عنوان چارچوب کیفیت حسابرسی منتشر کرد. همچنین خزانه داری استرالیا گزارش کیفیت حسابرسی در استرالیا یک مرور راهبری را در سال ۲۰۱۰ منتشر نمود (حساس یگانه و غلام زاده لداری، ۱۳۹۱). از طرف دیگر مقررات گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دادند. برای مثال در کنگره ایالات متحده قوانین جدیدی نظیر قانون ساربینز آکسلی به تصویب رسید (المیر و سبوی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). بخش ۲۰۳ این قانون موسسات حسابرسی را ملزم می کند شرکاء و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار واحد تغییر دهند.

پدیده تغییر حسابرس باعث مطرح شدن استدلال هایی از سوی مخالفان و موافقان این پدیده گردید. مخالفان تغییر، استدلال می کنند بعد از اینکه حسابرس صاحبکار جدید را پذیرفت، گاهی اوقات لازم است که از صاحبکار شناخت بدست آورد، که اغلب شامل سطوحی است که حسابرس را مستعد از دست دادن تحریف های عمده می نماید. وقتی دوره تصدی افزایش یابد، حسابرس اطلاعات کاملتری از ریسک های صاحبکار و چگونگی عملکرد سیستم های وی بدست می آورد و همچنین حسابرس می تواند رویه ها و فرآیندهای حسابرسی را جهت کشف تحریف ها تعدیل نماید (آراد و آقایی دانشور، ۱۳۹۱). همچنین معتقدند که دوره تصدی کمتر باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و

<sup>1</sup> Saeed Rabea Baatwah

<sup>2</sup> Ellmir & Seboy

صاحبکار و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (سجادی و دلفی، ۱۳۹۰). از سوی دیگر موافقان تغییر حسابرس تاکیدشان بر جنبه استقلال حسابرس است. آنها می‌گویند اگر حسابرس بیش از حد عرف با صاحبکار رابطه صمیمانه داشته باشد، ممکن است تحت این شرایط که عمدتاً ناشی از دوره تصدی گری بالاست، در برابر تغییرات تجاری و ریسک مرتبط هیچ نوع تعدیلی اعمال نکند. در این موارد حسابرس در گردآوری شواهد کمتر به تردید حرفه ای متکی خواهد بود و تلاش کمتری را مبذول خواهد داشت. محققان در جهت تجزیه و تحلیل استدلال های فوق پدیده تصدی حسابرس را به عنوان یکی از شاخص های کیفیت حسابرسی با متغیر های متعددی مانند محافظه کاری و مدیریت سود مورد مطالعه قرار دادند (جنکینز و ولوری،<sup>۱</sup> ۲۰۰۸).

### پیشینه تحقیق

الزویی (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان کیفیت حسابرسی، بدهی و مدیریت سود به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی، بدهی و مدیریت سود پرداخته است. دریافتند که کیفیت حسابرسی و بدهی کم باعث کاهش توانایی مدیریت سود و بدهی های بالا منجر به افزایش ریسک مدیریت سود خواهد شد.

سولیوان و غفران (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان تاثیر کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی به بررسی اثربخشی کمیته های حسابرسی بر یک معیار کیفیت حسابرسی یعنی هزینه های حسابرسی پرداخته اند. یافته های این پژوهش نشان داد کمیته های با کیفیت بالاتر حسابرسی با سطوح بالاتری از تخصص و هزینه حسابرسی مواجه اند. این پژوهش در انگلستان بر هزینه های حسابرسی ۸۱۰ شرکت انجام شده است.

الیوت (۲۰۱۵) در اسپانیا، عکس العمل بازار سرمایه را در مقابل گزارش مشروط حسابرسی، با استفاده از روش مطالعه رویدادی مورد بررسی قرار دادند. آنان به این نتیجه رسیدند که گزارش مشروط حسابرسی برای استفاده کنندگان ارزش اطلاعاتی ندارد.

سلطانی (۲۰۱۴) با هدف ارزیابی محتوای اطلاعاتی گزارش مشروط حسابرسی در بورس اوراق بهادار فرانسه، تاثیر گزارش مشروط حسابرسی را بر قیمت سهام مورد بررسی قرار دادند. نتیجه پژوهش آنان نشان دهنده نبود تاثیر گزارش مشروط بر قیمت سهام بود.

بینیک و بروکس (۲۰۱۴) به بررسی این موضوع که آیا حجم معاملات سهام به پیش بینی جهت تغییرات بازده در بازار سهام استرالیا کمک می کند یا خیر پرداختند. آنها این فرضیه را با استفاده از ۴ معیار متفاوت از حجم معاملات برای یک نمونه از شرکتهای پذیرفته شده در بازار سهام استرالیا در دوره پنج ساله ۲۰۰۵-۲۰۰۰ مورد آزمون قرار دادند. نتایج حاصل از تحقیق آنها نشان می دهد که حجم معاملات تا حدودی دارای قدرت پیش بینی برای شرکتهای با حجم معاملاتی بالا و صنایع خاص در بازار استرالیا می باشد. ولی برای شرکتهای کوچک، حجم معاملات به همان اندازه دارای قدرت پیش بینی برای توضیح بازده سهام نبود.

گال و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس با کیفیت حسابرسی پرداختند. آن ها به این نتیجه رسیدند که رابطه بین دوره تصدی کم با کیفیت سود در زمانی که شرکت ها توسط متخصصان صنعت حسابرسی می شوند بسیار ضعیف تر از زمانی است که توسط یک موسسه غیر متخصص، حسابرسی می شوند.

<sup>1</sup> enkins & Volorry

<sup>2</sup> Gul, Fung and Jaggi

حسینی و عظیم زاده (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی پرداختند. یافته ها نشان داد که شرکت های درگیر بحران مالی مدیریت سود کمتری داشته اند که توسط موسسات بزرگ حسابداری شده اند.

پاک مرام و بحری ثالث (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر مدیریت سود واقعی پرداختند. نتایج حاصل نشان داد شرکت هایی که سهام آن ها برای بار اول عرضه می شود به دستکاری فعالیت های واقعی از طریق هزینه های اختیاری غیر عادی دست نمی زنند.

ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان بررسی رابطه اندازه، دوره تصدی و تخصص حسابرسان در صنعت با نقدشوندگی سهام به نتایج زیر دست یافتند: هدف این پژوهش بررسی رابطه ی اندازه، دوره تصدی و تخصص حسابرسان در صنعت با نقدشوندگی سهام می باشد. ادبیات موجود اندازه، دوره تصدی و تخصص حسابرسان در صنعت را با کیفیت حسابداری مرتبط می داند و کیفیت حسابداری نیز با عدم تقارن اطلاعاتی و نقدشوندگی سهام رابطه دارد؛ لذا انتظار می رود که اندازه، دوره تصدی و تخصص حسابرسان در صنعت با نقدشوندگی سهام رابطه باشد. به منظور بررسی رابطه مذکور از دو معیار رتبه نقدشوندگی و معیار آمیهداد به عنوان متغیر وابسته استفاده شد و اطلاعات متغیرهای مستقل اندازه و دوره تصدی از صورت-های مالی حسابداری شده استفاده گردید. برای محاسبه تخصص حسابرسان در صنعت رویکرد سهم بازار مورد استفاده قرار گرفت. فرضیه های پژوهش با استفاده از رگرسیون چند متغیره و نرم افزار Eviews بررسی شدند. نتایج بررسی ۱۰۲ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۸۹-۱۳۸۵ نشان می دهد اندازه موسسه حسابداری با نقدشوندگی سهام رابطه مثبت دارد و چنانچه از معکوس معیار آمیهداد به عنوان متغیر وابسته استفاده شود، دوره تصدی موسسه حسابداری با نقدشوندگی سهام رابطه مثبت دارد. تخصص حسابرسان در صنعت نیز با نقدشوندگی سهام رابطه معناداری ندارد.

لاری دشت بیاض و همکاران طی تحقیقی در سال ۱۳۹۳ تحت عنوان اثر کیفیت حسابداری بر بازده سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نتایج پژوهش خویش را اینگونه عنوان کردند: در این تحقیق اثر کیفیت حسابداری بر بازده سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شد. برای سنجش کیفیت حسابداری از سه معیار اندازه حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان، و اظهار نظر حسابداری استفاده شده است. بدین منظور نمونه ای متشکل از ۷۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۰ گردآوری شد. همچنین برای آزمون فرضیه ها از آزمون رگرسیون لجستیک استفاده شد. همانگونه که پیش بینی می شد یافته های پژوهش، شواهدی فراهم کردند که نشان می دهد رابطه مثبت و معنی داری بین اندازه حسابرسان با بازده سهام وجود دارد. همچنین نتایج نشان دادند که بین اظهار نظر حسابداری تعدیل شده و بازده سهام رابطه منفی و معنی داری وجود دارد. نتایج تایید کردند که بین دوره تصدی حسابرسان و بازده سهام ارتباط مثبت و معنی داری وجود دارد.

قائد، امینی و همکاران طی تحقیقی در سال ۱۳۹۲ تحت عنوان بررسی تأثیر گزارش حسابداری بر بازده سهام نتایج پژوهش خویش را اینگونه عنوان کردند: حسابداری یک فرایند بررسی است که توان تولید اطلاعات قضاوتی مفید دارد و عموماً منجر به تولید اطلاعات جدید اقتصادی نمی شود، بلکه می توان ارزش اطلاعات اقتصادی تهیه شده بوسیله فرایند حسابداری را تأیید نمایند و با عدم تأیید خود باعث کاسته شدن ارزش اطلاعات تهیه شده گردد. در واقع برای سهامداران آگاه نتیجه ارزیابی شرکتها توسط حسابرسان دارای پیام ویژه ای است. اگر تعداد اینگونه سهامداران از اکثریت قابل توجه برخوردار باشد انتظار این است که موارد مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر تأثیر منفی بر روی بازده قیمت سهام بگذارد. با توجه به نتیجه پژوهش، که عدم رابطه معنی دار بین اظهار نظر حسابرسان و بازده سهام را نشان می دهد، گسترش



کارایی و بهره برداری لازم از گزارش های حسابرِس در گرو توسعه بستر بازار مالی، مقررات و تحقیقات در این زمینه های می باشد:

۱- توسعه فعالیت سازمان بورس اوراق بهادار در جهت بررسی اظهار نظر های حسابرِس و گسترش شفافیت اطلاعاتی به منظور انعکاس و ارائه هر چه بهتر اظهار نظر گزارشهای حسابرِس به سهامداران.

۲- بهینه سازی قوانین مالی و اقتصادی فعلی بویژه قانون تجارت، به منظور تقویت جایگاه قانونی حسابرِس و اظهار نظر آن.

۳- ارائه آموزشهای لازم از طرف سازمان های ذی ربط خصوصاً سازمان بورس اوراق بهادار برای سهامداران و علاقه مندان در جهت افزایش آگاهی عمومی و استفاده مطلوبتر از گزارش حسابرِس و اظهار نظر آن و همچنین زمینه سازی جهت گسترش فرهنگ پاسخگوئی در جامعه و ایجاد جایگاه مناسب برای حسابرِس.

۴- ایجاد الزامات سرمایه یا پشتوانه قانونی جهت اجرای بموقع تکالیف مجامع عمومی ناشی از گزارش حسابرِس و ارائه اطلاعات صحیح بهنگام به بازار سرمایه.

۵- تقویت بازار سرمایه با وضع قوانین و مقررات مناسب و گسترش آگاهی مردم از طریق رسانه ها در خصوص اهمیت سرمایه گذاری در بورس اوراق بهادار تهران و ارتباط آن با سایر بازارهای سرمایه.

۶- انجام مطالعات گسترده در زمینه های مختلف به ویژه: شناسایی استفاده کنندگان واقعی خدمات حسابرِس در ایران- بررسی و ریشه یابی دلایل عدم اطلاع و استفاده از خدمات حسابرِس بویژه در مورد سهامداران جزء- سنجش آماری میزان اثر بخشی استانداردهای حسابداری و حسابرِس کشور در بازار سرمایه ایران- سنجش حساسیت بازار سرمایه نسبت به بندهای شرایط مندرج در گزارش حسابرِس و بازده سهام.

## روش تحقیق

پژوهش های حسابداری عموماً در گروه تحقیقات اثبات گرایی قرار می گیرد زیرا پژوهشگران حسابداری معمولاً با این پیش فرض که مفاهیم و واقعیات به صورت عینی در دنیای خارجی وجود دارد و با انواع روش های آماری، مشاهده و... قابل اندازه گیری هستند، اقدام به انجام تحقیق خویش می نمایند. آنان آگاهانه یا نا آگاهانه معتقد به استقلال آزمون کننده و آزمودنی از یکدیگر می باشند البته این شیوه غالباً در پژوهش های حسابداری به صورت روز افزون مورد انتقاد واقع شده اند (ناظمی اردکانی، ۱۳۸۸). اما صرف نظر از آسیب شناسی تحقیقات مزبور، پژوهش حاضر در طبقه رویکرد های اثبات گرایی قرار می گیرد. این تحقیق از لحاظ روش همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی می باشد. همچنین از آنجا که این نوشتار به توصیف آنچه که هست یا توصیف شرایط موجود بدون دخل و تصرف (و نه به الزام و توصیه خاص) و با توجه به آن که قضاوت های ارزشی در این تحقیق کم رنگ است، پژوهش حاضر در زمره تحقیقات توصیفی حسابداری به شمار می رود. به علاوه با توجه به اینکه از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیات آن استفاده خواهد شد در گروه تحقیقات شبه آزمایشی طبقه بندی می گردد. همچنین تحقیق حاضر به لحاظ معرفت شناسی از نوع تجربه گرا، سیستم استدلال آن استقرایی و به لحاظ نوع مطالعه میدانی- کتابخانه ای با استفاده از اطلاعات تاریخی به صورت پس رویدای (یعنی استفاده از اطلاعات گذشته) می باشد.

## اهداف تحقیق

### هدف آرمانی

هدف آرمانی از انجام تحقیق کمک به توسعه و پیشرفت علم حسابداری و همچنین درک بهتر رابطه احتمالی تخصص حسابرسان در صنعت و کیفیت حسابرسان است که انتظار می رود با انجام این پژوهش به این مهم دست یابیم.

### هدف کلی

هدف کلی از انجام تحقیق حاضر بررسی رابطه تخصص حسابرسان در صنعت و کیفیت حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

### اهداف کاربردی تحقیق

اولین کاربرد هر تحقیق جنبه نظری و توسعه رشته مورد تحقیق می باشد که زمینه لازم را برای توسعه تئوری های آن رشته و حرکت به سمت سیستم های سازگارتر و کاراتر را مهیا می سازد اما نتایج این تحقیق با توجه به هدف کلی آن می تواند برای گروه های زیر مفید واقع شود: هدف کاربردی از انجام تحقیق کمک به درک بهتر سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه و سایر ذی نفعان نسبت به اثر حسابرسان بر تغییرات بازده سهام و حجم معاملات است. بهره وران از نتایج این پژوهش عبارتند از:

- ۱- سازمان بورس اوراق بهادار تهران.
- ۲- مدیران شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- ۳- سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه بورس اوراق بهادار تهران.
- ۴- سایر ذی نفعانی که به نحوی با شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در ارتباط هستند.

### قلمرو تحقیق

#### قلمرو زمانی

قلمرو زمانی این پژوهش از لحاظ اطلاعات مورد استفاده سال ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۹ می باشد. از آنجایی که داده های کمی از صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین اطلاعات مربوط به مبانی نظری به روش کتابخانه ای جمع آوری می شوند، لذا روش گردآوری اطلاعات، کتابخانه ای می باشد.

#### قلمرو مکانی پژوهش

قلمرو مکانی این پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

#### قلمرو موضوعی تحقیق

این پژوهش به لحاظ موضوعی در حوزه حسابرسان انجام گرفته است.

### فرضیه های تحقیق

#### فرضیه تحقیق

تخصص حسابرسان در صنعت با کیفیت حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه دارد

## جامعه و نمونه آماری تحقیق

تعیین جامعه آماری در هر تحقیق ضروری است جامعه عبارت است از گروهی از افراد، اشیاء یا حوادث که حداقل دارای یک صفت یا ویژگی مشترک هستند. در پژوهش، واژه جامعه به کلیه افرادی اطلاق می‌شود که عمل تعمیم پذیری به آنها صورت می‌گیرد ماهیت پژوهش تعیین کننده جامعه آماری است. بنابراین تعریف: جامعه عبارت است از همه اعضای واقعی یا فرضی که علاقمند هستیم یافته های پژوهش را به آن تعمیم دهیم (دلآوری، ۱۳۷۸). در این تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری انتخاب گردیده‌اند جهت انتخاب جامعه آماری تحقیق، از روش حذف سیستماتیک استفاده خواهد شد. بر اساس این روش با توجه به محدودیت‌های موجود در جامعه آماری، شرکت‌هایی که حائز شرایط زیر نباشند از مدل حذف خواهند شد:

- ۱- سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند نباشد.
  - ۲- در طی دوره زمانی تحقیق توقف مالی داشته باشند.
  - ۳- جزء شرکت‌های هلدینگ سرمایه‌گذاری نباشند.
  - ۴- اطلاعات آن‌ها به طور کامل در دسترس نباشد.
- پس از بررسی‌های صورت گرفته، نمونه آماری تحقیق حاضر ۱۲۷ شرکت می‌باشد که با از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه آماری انتخاب گردیدند.

## ابزار جمع آوری داده های تحقیق

یکی از مهمترین الزامات و ضروریات تحقیق دستیابی به اطلاعات قابل اطمینان و صحیح می‌باشد. زیرا این اطلاعات هستند که مبنای تحقیق ها و قضاوت های آتی قرار می‌گیرند. به دلیل محدودیت دسترسی به اطلاعات مالی شرکت ها در کشور و در پی آن دسترسی به اطلاعاتی صحیح و دقیق، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به عنوان منبع تأمین شواهد اطلاعات انتخاب شدند (شهیندیان، ۱۳۸۷). این تحقیق براساس روش کتابخانه ای می‌باشد همچنین در این پژوهش اطلاعات مربوط به ادبیات موضوعی، مبانی نظری، پیشینه و سوابق تحقیقات انجام شده قبلی درباره موضوع تحقیق از منابع کتابخانه ای و از طریق مطالعه کتب و نشریات مقالات، پایان نامه ها اعم از منابع داخلی و خارجی جمع آوری خواهد شد. اطلاعات و داده های مورد نیاز برای بررسی و آزمون فرضیه های تحقیق از صورت های مالی و گزارش های ارائه شده شرکت ها به بورس اوراق بهادار و همچنین نرم افزار تدبیر پرداز و لوح فشرده اطلاعات مالی شرکت ها استخراج خواهد شد.

## روش ها و ابزار تجزیه و تحلیل داده ها

پس از جمع آوری داده هایی که برای انجام تحقیق مورد نیاز است، انتخاب ابزاری مناسب به منظور محاسبه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به متغیر ها، اهمیت خاصی دارد. به منظور انجام محاسبات و آماده نمودن داده ها و اطلاعات مورد نیاز تحقیق و همچنین تجزیه و تحلیل آنها، از نرم افزارهای Excel و spss نسخه ۲۳ استفاده شده است.

## مدل تحقیق

$$\text{AUDQUAL} = \beta_0 + \beta_1 \text{AUD\_TENURE} + \beta_2 \text{AUDITOR} + \beta_3 \text{SIZE} \\ + \beta_4 \text{PREV\_YEAR'S\_OPIN} + \beta_5 \text{SURPLUS} + \beta_6 \text{DEPARTMENT} + \beta_7 \text{YEAR}$$

که در آن داریم:

- AUDQUAL = متغیر ساختگی؛ یک؛ اگر نظر حسابرس مقبول (واجد شرایط) باشد، و در غیر این صورت صفر.
- AUD\_TENURE = تعداد سال های دوره تصدی حسابرسی.
- TENURE ≤ 2 = متغیر ساختگی؛ یک؛ اگر دوره تصدی حسابرس کمتر از دو سال باشد، و در غیر این صورت صفر.
- TENURE ≤ 3 = متغیر ساختگی؛ یک؛ اگر دوره تصدی حسابرس کمتر از سه سال باشد، و در غیر این صورت صفر.
- TENURE ≥ 4 = متغیر ساختگی؛ یک؛ اگر دوره تصدی حسابرس بیشتر از چهار سال باشد، و در غیر این صورت صفر.
- AUDITOR = متغیر ساختگی؛ یک؛ اگر حسابرس خصوصی باشد، و در غیر این صورت صفر.
- SIZE = لگاریتم طبیعی از کل دارایی های شرکت.
- SURPLUS = متغیر ساختگی؛ یک؛ اگر منفعت حسابرسی بیشتر از هزینه آن باشد، و در غیر این صورت صفر.
- DEPARTMENT = متغیر ساختگی؛ یک؛ اگر شرکت دولتی باشد، و در غیر این صورت صفر.
- YEAR = متغیر ساختگی؛ یک؛ اگر سال پایه حسابرسی ۱۳۹۵ باشد، و در غیر این صورت صفر.

### یافته‌های توصیفی متغیرهای تحقیق

جهت بررسی شاخص‌های توصیفی متغیرهای تحقیق از شاخص‌های میانگین، مد، واریانس و انحراف معیار داده‌ها استفاده شده است. جدول ۱، آمار توصیفی اطلاعات شرکت‌های نمونه در دوره زمانی تحقیق را نشان می‌دهد.

جدول (۱): آمار توصیفی اطلاعات

نوع متغیر	نام متغیر	میانگین	مد	انحراف معیار	واریانس
مستقل	تخصص حسابرس در صنعت	۰,۴۵	۰	۰,۴۹۸	۰,۲۴۸
کنترل	اندازه شرکت	۵,۹۷۹۲	۵,۹۵۰۰	۰,۶۴۷۹۸	۰,۴۲۰
وابسته	کیفیت حسابرسی	۰,۶۵	۱	۰,۴۷۸	۰,۲۲۹

### آزمون نرمال بودن داده‌ها

در این پژوهش جهت بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف و شاپیرو - ولک استفاده شده است

جدول (۲): آزمون کلموگروف - اسمیرنوف و شاپیرو - ولک

متغیرها	کلموگروف - اسمیرنوف			شاپیرو - ولک		
	آماره	درجه آزادی	سطح معناداری	آماره	درجه آزادی	سطح معناداری
تخصص حسابرس در صنعت	۰,۱۷۶	۶۳۳	۰,۲۹۰	۰,۴۹۰	۶۳۳	۰,۳۵۹
اندازه شرکت	۰,۱۰۶	۶۳۳	۰,۳۱۵	۰,۲۹۷	۶۳۳	۰,۲۵۶
کیفیت حسابرسی	۰,۰۶۴	۶۳۳	۰,۳۷۶	۰,۳۱۵	۶۳۳	۰,۳۸۴

### آزمون فرضیه:

در این پژوهش جهت آزمون فرضیه تحقیق از آزمون رگرسیون خطی استفاده شده است. تخصص حسابرس در صنعت با کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه دارد.

جدول (۳): ضریب همبستگی و ضریب تعیین

ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین اصلاح	خطای استاندارد برآورد
۰,۵۹۹	۰,۳۵۸	۰,۳۵۷	۰,۳۸۴

بر اساس داده‌های تحقیق مساله ضریب همبستگی چندگانه و ضریب تعیین این تحقیق طبق جدول ۳ به صورت زیر می‌باشد: ضریب همبستگی با مقدار ۰,۵۹۹ نشان می‌دهد که شدت رابطه متغیرهای مستقل با متغیر وابسته (کیفیت حسابرسی) به چه میزان است و ضریب تعیین با مقدار ۰,۳۵۸ نشان‌دهنده تغییرپذیری ۳۶٪ (انحراف) در متغیر وابسته کیفیت حسابرسی می‌باشد که به وسیله معادله رگرسیون می‌توان آن را توضیح داد. از طریق اطلاعات جدول آنالیز واریانس (۴) به بررسی اعتبار مدل آماری انتخاب شده می‌پردازیم.

جدول (۴): جدول آنالیز واریانس

Sig.	F	میانگین مجزورات	درجه آزادی	مجموع مجزورات	منبع تغییرات
۰,۰۰۰	۲۱۶,۵۵۲	۳۱,۸۷۰	۲	۶۳,۷۴۰	رگرسیون
		۰,۱۴۷	۶۳۳	۱۱۴,۰۵۶	خطا
			۶۳۵	۱۷۷,۷۹۶	کل

با توجه به اینکه  $p\text{-value} < 0.05$  می‌باشد، می‌توان گفت مدل آماری انتخاب شده برای بررسی فرضیات مورد نظر معتبر است و مدل رگرسیون معنادار می‌باشد. یکی دیگر از مفروضات در نظر گرفته شده در رگرسیون آن است که خطاها دارای توزیع نرمال با میانگین صفر می‌باشند. جدول ۵ میزان رابطه متغیرها، ضرایب مدل رگرسیون و هم خطی بین متغیرها را نشان می‌دهد. هم خطی وضعیتی است که نشان می‌دهد یک متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای دیگر در معادله خط رگرسیون است.

جدول (۵): تحلیل رگرسیون

Sig.	T	ضرایب استاندارد شده	خطای استاندارد	ضرایب استاندارد نشده	متغیرهای مستقل
۰,۱۹۵	۱,۲۹۷	۰,۱۷۸	۰,۱۲۹	۰,۱۶۷	مقدار ثابت
۰,۰۰۰	۲۰,۷۶۳	۰,۵۹۷	۰,۰۲۸	۰,۵۷۴	تخصص در صنعت
۰,۰۸۱	۱,۷۴۹	۰,۰۵۰	۰,۰۲۱	۰,۰۳۷	اندازه شرکت

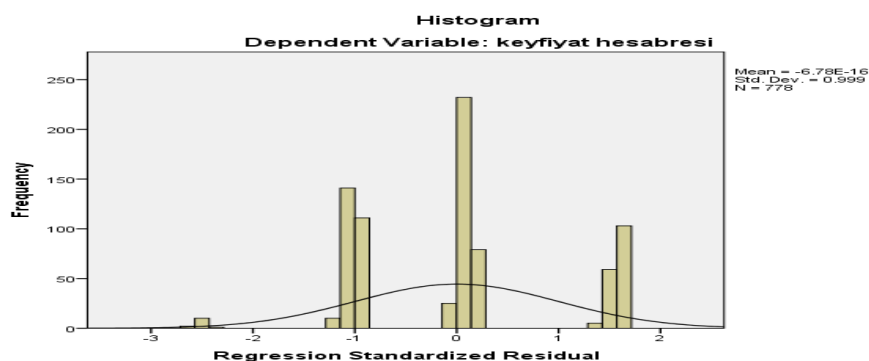
مطابق نتیجه تحلیل رگرسیون جدول شماره ۵ با توجه به سطح معنی‌داری محاسبه شده در سطح اطمینان ۹۵٪ نتایج زیر به دست آمده است:

۱- تخصص در صنعت تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. زیرا سطح معناداری آزمون آن‌ها از ۰,۰۵ کوچک‌تر می‌باشد.

۲- مقدار ثابت و اندازه شرکت تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد، زیرا سطح معناداری آزمون آن‌ها از ۰,۰۵ بزرگ‌تر می‌باشد. از آن جا که ضریب بتا متغیر تخصص در صنعت در سطح ۰,۰۵ معنادار هستند بنابراین فرضیه اصلی تحقیق تأیید می‌گردد. معادله رگرسیون فرضیه اصلی تحقیق عبارت است از:

$$y = 0.574 T$$

نمودار (۱): هیستوگرام فرضیه اول



## تحلیل و تفسیر نتایج آزمون فرضیه

با توجه به اینکه ادعا شده بود که تخصص حسابرسان (دوره تصدی) در صنعت بر کیفیت حسابرسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر گذار است، بر همین اساس برای بررسی اثر تخصص حسابرسان در صنعت (دوره تصدی) بر کیفیت حسابرسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از مدل های رگرسیونی استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون رگرسیون رابطه بین تخصص حسابرسان (دوره تصدی) در صنعت با کیفیت حسابرسان را تایید می کند. تحلیل ها نشان می دهد، که تخصص حسابرسان (دوره تصدی) در صنعت با کیفیت حسابرسان رابطه مثبت و معنی داری دارد. به طوری که به ازای یک واحد تغییر در تخصص حسابرسان در صنعت (دوره تصدی)، ۰/۳۵۸ واحد تغییر در کیفیت حسابرسان ایجاد می شود. این مساله نشان می دهد که تخصص حسابرسان در صنعت باعث این می شود که کیفیت حسابرسان افزایش یابد. حاجبها و همکاران (۱۳۹۲) طی تحقیقی با عنوان بررسی تاثیر تخصص در صنعت (دوره تصدی) حسابرسان بر مدیریت سود (با تاکید بر صورت های مالی میان دوره ای) در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران به نتایج زیر دست یافت: یافته های پژوهش نشان می دهد که نتایج یکسانی هم برای داده های سالانه و هم برای داده های میان دوره ای بدست آمده است. این نتایج نشانگر این است که تخصص در صنعت (دوره تصدی) بر مدیریت سود تاثیر منفی دارد و همچنین امکان مدیریت سود در شرکت هایی که به وسیله حسابرسان متخصص در صنعت و با دوره تصدی بالای چهار سال، حسابرسان می شوند متفاوت (کمتر) است از شرکت هایی که به وسیله این حسابرسان، حسابرسان نمی شوند. پیری و همکاران (۱۳۹۳) طی تحقیقی با عنوان بررسی ارتباط بین اندازه موسسه حسابرسان، تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسان با کیفیت حسابرسان به نتایج زیر دست یافت: نتایج پژوهش نشان می دهد اندازه موسسه حسابرسان رابطه منفی معناداری با کیفیت حسابرسان دارد. این ارتباط منفی نشان می دهد موسسات حسابرسان بزرگ و دارای تعداد صاحبکار بالا، در مقایسه با موسسات حسابرسان کوچک و دارای تعداد صاحبکار کم از کیفیت حسابرسان پایین تری برخوردارند. خانی و همکاران (۱۳۹۳) طی تحقیقی با عنوان بررسی رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به نتایج زیر دست یافت: نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که بین تخصص حسابرسان در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت، ارتباط معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، شرکت هایی که حسابرسان آن ها متخصص صنعت باشد دارای نرخ موثر مالیات کمتر، نرخ موثر مالیات نقدی کمتر و تفاوت دفتری مالیات بیشتری نسبت به شرکت هایی می باشند که حسابرسان آن ها متخصص صنعت نیست. این امر نشان دهنده ی سطح بالای اجتناب مالیاتی شرکت ها است.

## منابع

- ✓ ابراهیمی کردلر، علی، سیدی، سیدعزیز، (۱۳۸۷)، نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری، بررسیهای حسابداری و حسابرسان، دوره ۱۵، شماره ۵۴، صص ۳-۱۶.
- ✓ اعتمادی، حسین، محمدی، امیر، ناظمی اردکانی، مهدی، (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین تخصص در صنعت و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال اول، شماره اول و دوم، صص ۱۷-۳۲.
- ✓ ایمان زاده، پیمان، (۱۳۸۵)، بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- ✓ آذر، عادل، مؤمنی، منصور، (۱۳۷۵)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم (تحلیل آماری)، انتشارات سمت.

- ✓ آقائی، محمدعلی، کوچکی، حسن، (۱۳۷۴)، گمان‌هایی پیرامون نمایش سود، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۴ و ۱۵، صص ۵۶-۶۴.
- ✓ بولو، قاسم، طالبی، میثم، (۱۳۸۹)، معیارها و مدل‌های اندازه‌گیری کیفیت سود، ماهنامه اقتصادی بورس، شماره ۹۲، صص ۱۰-۱۸.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، بولو، قاسم، فرخی نژاد، فاطمه، (۱۳۸۹)، رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و گزارش حسابرس، مجله دانش حسابرسی، شماره ۳، صص ۶ تا ۲۱.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، جعفری، ولی‌اله، (۱۳۸۹)، بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصل‌نامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، صفحه ۲۵.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، آذین‌فر، کاوه، (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۸۵ تا ۹۸.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، غلام‌زاده لداری، مسعود، (۱۳۹۱)، ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران، فرصت‌های تحقیقاتی، دهمین همایش ملی حسابداری ایران دانشگاه الزهرا.
- ✓ دلاور، علی، (۱۳۸۰)، روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی، تهران: انتشارات رشد.
- ✓ رجبی، روح‌الله، (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- ✓ سازمان حسابرسی، (۱۳۸۸)، اصول حسابرسی، جلد اول، ترجمه ارباب سلیمانی و نفری، چاپ بیست و ششم.
- ✓ شهبندیان، ندا، (۱۳۸۷)، کیفیت حسابرسی و پیش‌بینی سود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهرا.
- ✓ کرمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه، محمدی، امیر، (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود، مجله دانش حسابداری، سال دوم، شماره چهارم، صص ۶۵-۸۲.
- ✓ کرمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه، (۱۳۸۸)، بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه در بورس اوراق بهادار تهران، فصل‌نامه بورس اوراق بهادار، شماره ۷، صفحه ۵۵.
- ✓ مجتهد زاده، ویدا، آقایی، پروین، (۱۳۸۳)، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حساب‌برسان مستقل و استفاده‌کنندگان، فصل‌نامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، صفحه ۵۳.
- ✓ ناظمی اردکانی، مهدی، (۱۳۸۹)، مدیریت سود مبتنی بر ارقام حسابداری در مقابل مدیریت واقعی سود، مجله حسابدار رسمی، شماره ۸، ویژه نوزاد.
- ✓ نمازی، محمد، بایزادی، انور، جبارزاده کنگرلویی، سعید، (۱۳۸۹)، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال دوم، شماره نهم، صص ۴-۲۲.
- ✓ نونهال‌نهر، علی‌اکبر، جبارزاده، سعید، کریم‌پور، یعقوب، (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۱۶، صص ۵۵-۷۰.
- ✓ نیکو مرام، هاشم، نوروش، ایرج، مهر آذین، علیرضا، (۱۳۸۸)، ارزیابی مدل‌های مبتنی بر اقلام تعهدی برای کشف مدیریت سود، مجله پژوهش‌های مدیریت، سال ۲۰، شماره ۸۲، صص ۱-۲۰.
- ✓ خیاط بهبهانی، زهرا، دهدار بهبهانی، حسین، رستمی، یزدان، (۱۳۹۴)، راهنمای کاربردی پروپزال نویسی در مطالعات علوم انسانی، انتشارات سخنوران، تهران، شماره کتابشناسی ملی ۳۷۹۶۴۶۱.
- ✓ دهدار بهبهانی، حسین، خیاط بهبهانی، زهرا، حسن‌زاده، محبوبه، رستمی، یزدان، (۱۳۹۴)، آزمون‌های آماری فصل سوم پایان‌نامه، انتشارات سخنوران، تهران، شماره کتابشناسی ملی ۳۸۵۹۲۰۱.

- ✓ نیک پندار، محمد رضا، رستمی، یزدان، وفایی، فاطمه، (۱۳۹۶)، روش تحقیق در حسابداری و اقتصاد، انتشارات میعاد اندیشه، تهران، شماره کتابشناسی ملی ۴۷۲۶۵۳۰.
- ✓ انصاری، عبدالمهدی، دری سده، مصطفی، نرگسی، مسعود، (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر دستکاری فعالیت های واقعی بر مدیریت سود تعهدی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ✓ حاجیها، زهره، حسنی القار، مسعود، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین فرا اعتماد مدیریت، کیفیت حسابرسی و استقرار کمیته حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه ارومیه.
- ✓ مشایخی، بیتا، عظیمی، عابد، (۱۳۹۵)، تأثیر توانایی های مدیریت بر رابطه بین مدیریت سود واقعی و عملکرد آتی شرکت، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره بیست و سوم، شماره ۲، صص ۲۵۳-۲۶۷.
- ✓ قیطاسی، روح الله، سبزی پور، فرشاد، حاجی زاده، فتح الله، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر دوه تصدی حسابرسی بر هزینه های نمایندگی، فصلنامه دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۳، صص ۱۲۹-۱۴۸.
- ✓ فتاحی نافچی، حسن، فاضل دهکردی، عاطفه، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت سود واقعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی تخصصی چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۱، شماره ۲، صص ۶۸-۸۲.
- ✓ عباس زاده، محمد رضا، نصیر زاده، فرزانه، پورحسینی حصار، سید مهدی، (۱۳۹۹)، بررسی رابطه بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال بیستم، شماره ۷۸، صص ۳۹۳-۴۱۹.
- ✓ پاک مرام، عسگر، بحری ثالث، جمال، (۱۳۹۶)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود واقعی مطالعه تجربی با شواهدی از عرضه اولیه سهام، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۳، صص ۱۱۷-۱۳۰.
- ✓ حسنی، محمد، عظیم زاده، نفیسه، (۱۳۹۶)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی شواهدی از ضعف سودآوری و ضعف نقدینگی، فصلنامه پژوهش های نوین در حسابداری و حسابرسی، دانشگاه خاتم، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۳۹-۱۶۸.
- ✓ صالحی، تابنده، (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه ای حسابرسی و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم، شماره ۳، صص ۷۷-۸۶.
- ✓ رختی، مریم، آذین فر، کاوه، نبوی چاشمی، سید علی، (۱۴۰۰)، فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضادها- کیفیت حسابرسی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۰، صص ۱۷۳-۲۰۵.
- ✓ جودی، سمیرا، منصور فر، غلامرضا، (۱۳۹۹). نقش کیفیت حسابرسی بر رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و ابعاد آگاهی دهندگی و فریبندگی مدیریت سود، پژوهش های حسابداری مالی، سال دوازدهم، شماره یک، صص ۱۹-۳۸.
- ✓ Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011). "Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?". *The Accounting Review* 86 (1), 259.
- ✓ Ebrahim, Ahmed. (2010). "Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings management: An Additional Evidence". <http://aaahq.org>



- ✓ Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman.(2010). "Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". J. Account. Public Policy 29 (2010) 330–352. Contents lists available at ScienceDirect.
- ✓ Jere ,R, Francis. Michael, D, Y.(2009)."Big 4 Office Size and Audit Quality". The Accounting Review 84 (5), 1521 (2009);
- ✓ Jong-H- Ch.Jeong-B-K-V.Chansong-k.Yoonseok-Z.(2009)."Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": A Journal of Practice and Theory. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>.
- ✓ Kam-W.(2009). "Does audit quality matter more for firms with high investment opportunities?".J. Account. Public Policy 28 (2009) 33–50.Contents lists available at ScienceDirect.
- ✓ Kilgore, A., & R.Radich & G.Harrison. (2011). "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". Australian Accounting Review, Vol. 21, Issue 3, pp. 253–265.
- ✓ Wuchun, Chi. Ling Lei, Lisic. Mikhail, Pevzner. (2011)."Is Enhanced Audit Quality Associated with Greater Real Earnings Management? ". Accounting Horizons, Vol. 25, No. 2, 83 -108.
- ✓ 46- Zengin, Yasemin. Serdar,Ozkan. (2010)." audit quality and earnings management in interim financial reports". www.SSRN.com
- ✓ 47- Yu-Shun Hung, Yu-Chen Cheng, (2018) The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis, Asia Pacific Management Review 23 (2018) 72e85.
- ✓ 48- Yanming Cao, Zhuoan Feng,(2022), Do supply shocks in the audit partner labor market affect auditor choice? Evidence from a quasi-natural experiment, China Journal of Accounting Research xxx (2022) 100221.
- ✓ 49- Saeed Rabea Baatwah , (2021), KhaledSalmen Aljaaidi, Dataset for audit dimensions in an emerging market: Developing a panel database of audit effectiveness and efficiency, Data in Brief 36 (2021) 107061.
- ✓ 50- Iman Sarwoko, Sukrisno Agoesb\*, (2014), An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia, Procedia - Social and Behavioral Sciences 164 ( 2014 ) 271 – 281.
- ✓ 51- Adeleke Clement Adekoya,\*, Collins Sankay Oboh, Obafemi Rufus Oyewumi,(2020), Accountants perception of the factors influencing auditors' ethical behavior in Nigeria, Heliyon 6 (2020) e04271.
- ✓ 52- Thi Tam L, Thi Mai Anh Nguyen, Van Quang Do, Thi Hai Chau Ngo, Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling – Evidence from Vietnam, European research on management and business economics 28 (2022) 100196.
- ✓ 53- Simran Kaur Bilkhoo \*, Hafsa Malik, Ambika Chadha, Tahir Mirza, An audit, literature review and quality improvement project regarding post-operative aftercare of facial lacerations in children, Advances in Oral and Maxillofacial Surgery 6 (2022) 100261.
- ✓ 54- Murat Ocak, Ali Kablan, Gu`nay Deniz Dursun, Does auditing multiple clients affiliated with the same business group reduce audit quality? Evidence from an emerging market, Borsa \_Istanbul Review 21-1 (2021) 1e22.